



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº. 137/2022**

29ª(VIGÉSIMA NONA) SESSÃO ORDINÁRIA DE 26 DE AGOSTO DE 2022

**PROCESSO Nº:** 1/3644/2019

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº:** 1/201907903

**RECORRENTE:** AMERICANAS S.A

E CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

**RECORRIDO:** AMBOS

**CONSELHEIRA RELATORA:** IVETE MAURÍCIO DE LIMA

**EMENTA:** ICMS e MULTA - Omissão de receitas caracterizada na subavaliação de estoques pela diferença a maior entre o preço médio ponderado das aquisições e os respectivos valores unitários registrados no livro de Inventário. Infração configurada no art. 92, parágrafo 8º da Lei nº 12.670/96, que dispõe sobre as hipóteses de omissão de receitas. Penalidade indicada pelo autuante, conforme art. 123, III, “b”, item 1 da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017. PARCIAL PROCEDÊNCIA em Primeira Instância, em razão do reenquadramento da penalidade para a prevista no art.123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003, uma vez que a situação fática descrita não caracteriza a falta de emissão de documento fiscal como entendeu o autuante, mas especificamente a falta de recolhimento do imposto. Recurso Ordinário e Reexame Necessário Conhecidos, para negar provimento a este último e com fundamento no art. 84, §9º da Lei Nº.15.614/2014, deixar de apreciar as nulidades argüidas pela recorrente para decidir no mérito, no sentido de dar provimento ao Recurso Ordinário e julgar IMPROCEDENTE a acusação fiscal. A autoridade fiscal nada menciona sobre o critério utilizado pelo contribuinte para avaliação dos estoques e qual o critério utilizado no levantamento fiscal para definição do preço médio ponderado e ainda se foram excluídos ou se for o caso, a justificativa de não deduzir os tributos recuperáveis no cálculo do custo de aquisição, fatores que fulminam a autuação, em face da insegurança e incerteza da liquidez do crédito tributário. Decisão em consonância com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral em sessão do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS CHAVE:** OMISSÃO DE RECEITAS – SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - INVENTÁRIO – PARCIAL PROCEDÊNCIA – FALTA DE RECOLHIMENTO – IMPROCEDÊNCIA - AUSÊNCIA DE CRITÉRIOS – PREÇO MÉDIO PONDERADO – TRIBUTOS RECUPERÁVEIS – CUSTO DE AQUISIÇÃO

## RELATÓRIO

Na peça basilar sob análise, a autoridade fiscal relata que ao verificar os documentos fiscais de entradas e os estoques de mercadorias constatou uma subavaliação do inventário final de 31/12/2014 no montante de R\$ 101.199,66 (Cento e um mil, cento e noventa e nove reais e sessenta e seis reais), conforme demonstrado em planilhas anexas e Informações Complementares.

Nos campos específicos da peça basilar, o autuante indica como infringido o art. 92, parágrafo 8º da Lei nº 12.670/96, que dispõe sobre as hipóteses de omissão de receitas e como penalidade a prevista no art. 123, III, “b”, item 1 da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017, resultando no lançamento de ICMS no valor de R\$ 17.203,94 (Dezessete mil, duzentos e três e reais e noventa e quatro centavos) e MULTA no valor de R\$ 30.359,90 (Trinta mil, trezentos e cinquenta e nove reais e noventa centavos).

Consoante Informações Complementares, dentre os documentos relacionados que embasam a autuação, consta 01 (um) RELATÓRIO/PLANILHA DA SUBAVALIAÇÃO DO INVENTÁRIO (05 primeiras e 05 últimas páginas) e 01 (um CD contendo RELATÓRIO E PLANILHAS DAS MERCADORIAS CONSTANTES DA IRREGULARIDADE (SUBAVALIAÇÃO) e ARQUIVOS SPED FISCAL/ENTRADA/SAÍDA/INVENTÁRIO).

A autuada se defende do lançamento fiscal (fls. 36/46), com as seguintes razões:

1. Impossibilidade de inclusão dos diretores como responsáveis solidários, por não atender os requisitos do art. 135, caput do CTN;
2. Nulidade do auto de infração por cerceamento à ampla defesa e ao contraditório, por ausência de indicação do critério para chegar ao preço médio ponderado;
3. Não é cabível o arbitramento da base de cálculo e ainda a inclusão dos do valor dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e a COFINS) para definição do custo das mercadorias (valor contábil do estoque);
4. Inadequada à hipótese, a penalidade prevista no art. 123, III, alínea “b”, item 1 da Lei nº 12.670/96, tendo em vista que a impugnante não deixou de emitir nenhum documento fiscal, o que configura erro no enquadramento legal da multa;
5. A multa aplicada não observa os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser cancelada;
6. Requer análise pericial a fim de comprovar os argumentos de fato e de direito expostos acima.

No julgamento de Primeira Instância (fls. 61/63), sobre a impossibilidade dos diretores como responsáveis solidários, a autoridade julgadora considera equivocado o entendimento da impugnante, assegurando que se aplica ao caso o estabelecido no art. 136 do CTN.

Contrapõe-se a linha de defesa, argumentando que não foi utilizado qualquer forma de arbitramento, mas a utilização de critério para apuração do preço médio das mercadorias, na forma disposta na norma de regência e ainda que a

autuação permite identificar plenamente os motivos ensejadores e observa os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Discorda do argumento da impugnante de que o valor a ser contabilizado do estoque não deve incluir os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), pois a empresa autuada pertence ao ramo comercial, adquirindo seus produtos prontos e acabados, portanto, não há processo industrial a se conferir custos diretos e indiretos de industrialização.

No tocante à penalidade, o julgador considera que houve equívoco na aplicação da penalidade, tendo em vista que não se configurou uma falta da emissão de documento fiscal, razão pela qual deve ser reformulada a penalidade para a prevista no art.123, I, "c" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003 (1 vez o valor do imposto), resultando na PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal.

Decisão submetida ao Reexame Necessário, conforme legislação processual vigente.

A autuada se insurge em sede de RECURSO ORDINÁRIO (fls. 74/83) contra a decisão de PARCIAL PROCEDÊNCIA, nos termos a seguir sintetizados:

1. Da contradição na decisão de 1ª Instância para manutenção do lançamento, uma vez que a autuação foi lavrada com base em normativa que prevê infração por omissão de receita (art. 92, § 8, inciso V da Lei n 12.670/96), mas é mantida na Primeira Instância com a aplicação da penalidade de falta de recolhimento;
2. Da impossibilidade da inclusão dos diretores como responsáveis solidários;
3. Do cerceamento à ampla defesa e ao contraditório, posto que a fiscalização não indicou a memória de cálculo para demonstrar como chegou nos valores que entende serem devidos, o enquadramento legal indicado não condiz com a descrição circunstanciada dos fatos constantes nas Informações Complementares e na análise da planilha é possível concluir que em vez de ser utilizado o preço médio ponderado, utilizou a média aritmética;
4. Do não cabimento do arbitramento no presente caso, pois não se configurou nenhuma das hipóteses previstas no art. 148 do CTN: omissão ou inidoneidade dos documentos contábeis apresentados pelo contribuinte, pelo contrário, a fiscalização se deu com base na documentação e informações fornecidas pela Recorrente no SPED Fiscal;
5. Do erro de critério para apuração do preço médio, pois a regra contábil-fiscal impõe que a mercadoria adquirida para revenda ingresse no estoque da Recorrente pelo seu valor líquido, sem o valor dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS);
6. Da realização de perícia técnica para comprovar os argumentos de fato e de direito.

A Assessoria Processual Tributária no Parecer nº 40/2022 (fls. 91/93) opina pela IMPROCEDÊNCIA do lançamento, por considerar que a ausência das memórias de cálculo que permitam avaliar a exatidão do custo médio de aquisição utilizado para determinar a subavaliação do inventário final de 2014, demonstrando inclusive, a exclusão dos impostos e contribuições recuperáveis, provocam a insegurança na liquidez e certeza do crédito tributário.

É o RELATÓRIO.

**VOTO DA RELATORA:**

A demanda em análise requer que se aprecie as questões recursais apresentadas pelo sujeito passivo e que se reexamine a decisão de PARCIAL PROCEDÊNCIA declarada na Primeira Instância em lançamento fiscal que trata de omissão de receitas configurada na subavaliação de estoques.

Extrai-se da peça de julgamento que a autoridade julgadora de Primeira Instância ratificou o feito fiscal, com base no que fundamenta o art. 92, § 8º, inciso V, ou seja, na diferença a maior encontrada no confronto entre o preço médio ponderado das aquisições de mercadorias e os seus respectivos valores unitários registrados no Livro de Inventário, hipótese que caracteriza omissão de receitas.

Entretanto, mesmo concordando com o autuante no sentido de que receitas foram omitidas, entendeu a autoridade julgadora que a situação fática descrita não se subsume à penalidade indicada pelo autuante, uma vez que não se caracteriza a hipótese de emissão de documento fiscal. A seu ver, mostra-se pertinente ao caso, a penalidade específica de falta de recolhimento, que culmina na multa equivalente a 1 (uma) vez o valor do imposto, portanto, inferior àquela sugerida pelo autuante (30% da operação), razão pela qual decide pela PARCIAL PROCEDÊNCIA.

Apesar da redução no valor do crédito tributário em Primeira Instância, o sujeito passivo comparece na fase recursal com questões preliminares, no entanto, no presente caso não serão apreciadas em face das razões de mérito se mostrarem favoráveis à parte, consoante fundamentos a seguir expendidos.

Assim sendo, na apreciação do mérito, esta Relatora acolhe os fundamentos do Parecer da Assessoria Processual Tributária, que acertadamente opinou pela IMPROCEDÊNCIA, em face da ausência das memórias de cálculo que permitam avaliar a exatidão do custo médio de aquisição utilizado para determinar a subavaliação do inventário final de 2014 e ainda da incerteza de que o autuante procedeu a exclusão dos impostos e contribuições recuperáveis.

Destarte, assiste razão a Recorrente, quando afirma que a autoridade lançadora não indicou a memória de cálculo para demonstrar como identificou o valor da média ponderada.

É bem verdade que, nas Informações Complementares o agente fiscal por meio de um exemplo explica que adotou a metodologia empregada de confrontar a média de preço calculada das entradas com o inventário final, inclusive fazendo menção a um suposto “mínimo de valor unitário convencional”, mas sem acrescentar o que isso significa.

Assim, busca-se na planilha elaborada pelo agente fiscal denominada SUBAVALIAÇÃO\_INV\_FINAL 2014, verificar se há elementos que possibilitem identificar o cálculo do valor médio ponderado.

Observa-se no item 1 da citada planilha – GRF TÉRMICA MINITERMO 270ML TERMOLAR, na coluna MinDeVRUCONV, o valor de R\$ 12,57, que se vincula a NF-e nº 2361076 (cópia – fls 25), no qual apresenta o mesmo valor do provável “valor mínimo unitário convencional”, que o agente fiscal tratou como valor médio ponderado.

Chama-se atenção para o fato de que nos demais itens da planilha, cada produto e seus respectivos valores se relacionam a apenas a 01 (um) documento fiscal, levando a compreensão de que o agente fiscal não calculou o valor médio ponderado, ou seja, não observou os critérios legais para que se configure a presunção legal de “omissão de receitas”, mas tão somente convencionou como valor médio um único valor extraído de determinado documento fiscal, sem esclarecer a razão desse critério.

Ora, não há lógica que justifique uma empresa varejista de grande porte adquirir cada produto relacionado na planilha numa única vez. A outra lógica que poderia se atribuir é a de que o agente fiscal estabeleceu a convenção de um valor mínimo identificado dentre as compras realizadas no período fiscalizado, entretanto, não há previsão legal para sustentar essa presunção.

De forma que, os elementos apresentados pela fiscalização não possibilitam o convencimento de que houve a ocorrência do fato previsto no inciso V, parágrafo 8º, art. 92 da Lei nº 12.670/96:

*“Art. 92. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos.*

(...)

*§ 8º Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:*

(...)

*V - diferença a maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e os seus respectivos valores unitários registrados no livro de Inventário.”*

Outrossim, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará por meio da Instrução Normativa nº 46/2013 publicada no DOE-Ce, em 10 de dezembro de 2013, estabelece os procedimentos para avaliação dos estoques e no seu art. 2º, parágrafo 2º, dispõe que os tributos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal não devem compor o cálculo do custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda:

*“Art. 2º O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou pelo valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro Registro de Inventário, inclusive de forma eletrônica, ao fim do período de apuração.*  
*§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá, dentre outras, as seguintes parcelas:*

*I - valor das mercadorias;*

*II - gastos com transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte, cobrados do destinatário;*

*III - tributos não recuperáveis cobrados do destinatário, tais como ICMS Substituição Tributária por Entradas, ICMS Carga Líquida por Entradas, IPI, PIS, Cofins e ICMS Antecipado cobrado das empresas optantes pelo Simples Nacional, dentre outros;*

*IV - gastos com desembaraço aduaneiro, inclusive os tributos incidentes sobre a*

*importação.*

§ 2º *Não se incluem no custo os tributos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.”*

Também estabelece no art. 8º, critérios para fins de avaliação de estoques, quais sejam: custo médio ponderado móvel, custo de aquisição mais recente e na falta destes, o preço de venda com a exclusão da margem de lucro.

*“Art. 8º Para efeito de avaliação dos estoques, o valor das mercadorias, produtos ou bens existentes no encerramento do período de apuração corresponderá ao custo médio ponderado móvel ou ao custo de aquisição ou de produção mais recente, ou, na falta destes, com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.”*

Entretanto, no caso em que se examina, a autoridade fiscal nada menciona sobre qual foi o critério utilizado pelo contribuinte para avaliação dos seus estoques e qual o critério utilizado no levantamento fiscal para definição do preço médio ponderado e/ou ainda se foram excluídos ou se for o caso, a justificativa de não deduzir os tributos recuperáveis no cálculo do custo de aquisição, fatores que fulminam a autuação, em face da insegurança e incerteza da liquidez do crédito tributário.

Não se pode olvidar que o lançamento tributário enquanto atividade administrativa plenamente vinculada e que se baseia em presunção deve estar amparado em metodologia e parâmetros estabelecidos em normas específicas para tal fim, sob pena de torná-lo inválido no seu aspecto material, impossibilitando inclusive a reconstituição do crédito tributário, por ausência de elementos consistentes para configurar a presunção legal.

*Ex positis*, VOTO pelo conhecimento do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário, negando provimento a este último e com fundamento no art. 84, §9º da Lei Nº.15.614/2014, deixar de apreciar as nulidades argüidas pela recorrente para decidir no mérito, no sentido de dar provimento ao Recurso com a reforma da decisão de procedência proferida no julgamento singular para julgar IMPROCEDENTE a acusação fiscal, nos termos do voto da conselheira relatora, com os fundamentos do parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral em sessão do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É como VOTO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é **RECORRENTE AMERICANAS S/A E CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e RECORRIDA AMBOS**,

Presentes à sessão de julgamento o Presidente Dr. Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior, as Conselheiras Sabrina Andrade Guilhon e Ivete Maurício de Lima, os conselheiros, Geider de Lima Alcântara, Hamilton Gonçalves Sobreira, Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia e Pedro Jorge Medeiros. Presentes ainda o Sr. Procurador do Estado Dr. Matteus Viana Neto e secretariando os trabalhos junto à 1ª Câmara de Julgamento, a Secretária Evaneide Duarte Vieira.

**DECISÃO**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do reexame necessário e recurso ordinário interposto, resolve por unanimidade de votos, negar provimento ao reexame, para com fundamento no art. 84, §9º da Lei Nº.15.614/2014, deixar de apreciar as nulidades argüidas pela recorrente para decidir no mérito, no de sentido de dar provimento ao recurso para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento singular para julgar IMPROCEDENTE a acusação fiscal, nos termos do voto da conselheira relatora, com os fundamentos do parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral em sessão do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Presente à sessão para sustentação oral do recurso, o representante legal da parte, o advogado Dr. Paulo Daniel Holanda Dantas Filho.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 19 de setembro de 2022.

Ivete Maurício de Lima  
**Conselheira Relatora**

Matteus Viana Neto  
**Procurador do Estado**

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior  
**Presidente da 1ª Câmara**